



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 0000 X., X.-weg1, vom 5. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Mag. Kerstin Mramor-Brandstätter, vom 6. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 sowie über die Berufung vom 26. März 2010 gegen den Bescheid vom 24. Feber 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2007 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wies 2006 bis 2008 folgende Verluste aus ihrer Tätigkeit als A-Warenrepräsentantin (in weiterer Folge „Warenrepräsentantin“) aus:

Einkünfte als Warenrepräsentantin:

Jahr	Ein-nahmen	Bücher	CD	Open	BBS	WES	Reise-spesen	Pflicht-vers.
2006	2.443,15	103,42	360,00	78,00	39,00	330,00	2.182,44	
2007	2.587,36	92,02	360,00	75,00	39,00	320,00	2.313,71	
2008	1.072,40						1.918,53	2.821,15
Jahr	Sonstige Ausgaben	Ergebnis						
2006		- 649,71						
2007		- 612,37						
2008	662,28	4.329,56						

Das Finanzamt veranlagte die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 erklärungsgemäß.

In dem nach einer Aufhebung des bisherigen Bescheides gemäß § 299 BAO erlassenen **Einkommensteuerbescheid 2007** setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 0,00 fest. Es qualifizierte die Tätigkeit als Warenrepräsentantin als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 idF BGBl. II 358/1997 (LVO). Allein die Möglichkeit zur Erzielung eines Gesamtgewinnes reiche zur Qualifikation als Einkunftsquelle nicht aus. Die Ausübung der Tätigkeit neben einer vollen Lehrverpflichtung lasse auf einen zeitlich nur sehr eingeschränkten Umfang des Tätigwerdens schließen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 eingebrachten **Berufung** begehrte die Bw. die Anerkennung der Warenrepräsentation als Einkunftsquelle. Im September 2006 habe sie aufgrund des schlechter werdenden Geschäftsgangs ihr Geschäft aufgegeben. Sie habe sich Gedanken über ihre berufliche Karriere gemacht und sich beim Landesschulrat als Lehrkraft beworben. Die Aussichten auf einen schnellen und sicheren Job in diesem Bereich seien jedoch sehr gering gewesen, weshalb sie sich entschlossen habe, im Geschäftszweig Handel/Direktvertrieb Fuß zu fassen. In der Tätigkeit einer Warenrepräsentantin habe sie ein zukunftsträchtiges und vor allem wirtschaftlich funktionierendes Unternehmen gesehen. Sie habe in der folgenden Zeit einige notwendige Seminare besucht. Wie in jedem neuen und unbekannten Geschäftszweig habe auch sie sich in die Materie einarbeiten müssen und seien durch die anfänglich spärlichen Einnahmen die Ausgaben noch nicht zu decken gewesen.

Unerwartet habe die Bw. 2006 einen Lehrplatz als Vertretung für die Dauer eines längeren Krankenstandes einer Kollegin bekommen. Das Dienstverhältnis sei befristet und somit der Arbeitsplatz als solches noch immer nicht gesichert gewesen. Mangels Vordienstzeiten sei sie

als Junglehrerin eingestuft worden. Sie habe damals sehr viel Zeit für die Aufbereitung des Lehrmaterials aufgewendet, wohl auch deshalb, weil sie bereits vor 25 Jahren aus dem Lehrberuf in die Selbständigkeit ausgestiegen sei. Dennoch habe sie ihre gewerbliche Tätigkeit als Warenrepräsentantin weiterhin zielstrebig verfolgt. In den darauffolgenden Jahren sei es zu weiteren Lehrverpflichtungen mit geringem Stundenausmaß an verschiedenen Schulen gekommen.

Die Bw. habe nach wie vor die Absicht, aus ihrer gewerblichen Tätigkeit eine erfolgreiche Einnahmequelle zu machen. Die Trendwende in Richtung positiven Geschäftsgang sei bereits jetzt zu vernehmen, sodass sie in einem Beobachtungszeitraum von fünf Jahren einen durchaus nennenswerten Gesamtgewinn erzielen könne.

Sie beantragte weiters nachträgliche Betriebsausgaben für GSVG-Beiträge in Höhe von € 965,31. Das Begehr auf Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages zog die Bw. im weiteren Verfahren wiederum zurück.

Nach Durchsicht der Belege gewährte das Finanzamt in der **teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007** nachträgliche Betriebsausgaben für GSVG-Beiträge in der einvernehmlich festgelegten Höhe von € 715,31. Bezüglich der Qualifikation der Tätigkeit als Warenrepräsentantin blieb das Finanzamt bei seiner Ansicht.

Im **Vorlageantrag** betreffend **Einkommensteuer 2007** führte die Bw. aus, im Jahr 2009 bzw. im ersten Quartal 2010 in der Warenrepräsentation beträchtliche Gewinne erzielt zu haben, die dem Grunde nach im Gesamtergebnis die Erzielbarkeit eines nachhaltigen Gewinnes beweisen können.

In dem im **wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008** versagte das Finanzamt unter Verweis auf 2007 die Verluste aus der Warenrepräsentation, gewährte jedoch nachträgliche Betriebsausgaben für GSVG-Beiträge in Höhe von € 1.852,09 aus dem Betrieb des Geschäftes.

In der dagegen eingebrochenen **Berufung** wies die Bw. wiederum auf die Ergebnisse aus 2009 bzw. aus dem ersten Quartal 2010 hin, brachte aber trotz Aufforderung Nachweise für die behaupteten Gewinne 2009 und 2010 nicht bei. Das Finanzamt erließ daraufhin eine **abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008**, wogegen die Bw. den **Vorlageantrag** einbrachte.

Die sodann als Nachweis für die Erzielbarkeit eines positiven Gesamtergebnisses vorgelegten (prognostizierten) Ergebnisse bezifferte die Bw. wie folgt, dabei die Einnahmen für Jänner bis August 2010 von € 1.894,72 hochgerechnet auf € 2.700,00:

Ergebnisse 2009 und 2010:

Jahr	Einnahmen	WK-Beitrag	FV-Abgabe	Ergebnis
2009	1.723,98	115,80	16,40	1.591,78
2010	2.700,00			

Zu den Ausgaben 2010 gab die Bw. in der Aufstellung an, dass diese „ähnlich wie 2009“ gewesen seien.

Im **Vorlagebericht** äußerte das Finanzamt zu den bekannt gegebenen Zahlen seine Bedenken, da die Bw. im Vergleich zu den Vorjahren äußerst niedrige Betriebsausgaben angesetzt und Reisekosten sowie den Wareneinsatz gänzlich außer Ansatz gelassen habe. Gerade die letzten beiden Positionen hätten aber zu den Verlusten geführt.

Die im **Vorhalt des UFS vom 31. Jänner 2012** gestellten Fragen ließ die Bw. unbeantwortet:

„Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und *die Ihre Angaben dokumentierenden sowie die angesprochenen Unterlagen* vorzulegen:

1. Seit 23. November 2006 haben Sie das Gewerbe als „Warenrepräsentantin“ angemeldet (lt. Auszug aus dem Gewerberegister). Legen Sie bitte die mit A abgeschlossene Vereinbarung vor bzw. geben Sie den Inhalt der allenfalls mündlich abgeschlossenen Vereinbarung bekannt.
2. Welche Verpflichtungen hatten Sie bezüglich der Teilnahme an Veranstaltungen? Wo und wie oft pro Monat haben diese stattgefunden?
3. Waren Sie auch verpflichtet, (jährlich) Waren (zur Repräsentation) abzunehmen?
4. Welche Waren haben Sie verkauft?
5. Welchen Plan hatten Sie zu Beginn der Tätigkeit als Warenrepräsentantin bezüglich der Gewinnerzielung?

Innerhalb welches Zeitraumes hatten Sie vor, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen? Auf welchen Einnahmen und Ausgaben basierte dieser Plan? Konnte er eingehalten werden?

Wenn nein, warum nicht und welche Änderungen mussten Sie treffen?

6. Worin sehen Sie die Gründe für die Erzielung der Verluste in den ersten drei Jahren?
7. Wollte man die Tätigkeit als solche nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBI. 33/1993, idF BGBI. II 358/1997 (LVO), ansehen, wäre die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes unter Einbeziehung des Anlaufzeitraumes in einer von Jahr-zu-Jahr-Betrachtung anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z. 1 bis 6 LVO zu prüfen:

- Z.1 Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
- Z.2 Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
- Z.3 Ursachen, aufgrund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
- Z.4 marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen,

- Z.5 marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
 Z.6 Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen).
- Geben Sie daher in einer von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung zu den einzelnen Kriterien bekannt, warum trotz des Anfallens von Verlusten in den ersten drei Jahren eine Einkunftsquelle vorgelegen sein soll.
8. Wann und wo haben Sie Ihre Kunden gewonnen? Hat sich der Kundenstock im Laufe der Zeit geändert? Wenn ja, in welcher Art und Weise?
 9. Die jährlichen Entgelte sind im Jahr 2007 angestiegen, in den beiden Folgejahren jedoch (bedeutend) niedriger gewesen als in den beiden ersten Jahren. Worauf ist dieses Absinken der Entgelte zurückzuführen?
 10. Welche konkreten Werbemaßnahmen haben Sie von Beginn an bis dato in den einzelnen Jahren gesetzt?
 11. Hatten Sie die Möglichkeit, die Höhe Ihrer Einnahmen zu beeinflussen? Konnten Sie Preise selbst festlegen?
 Oder basierte das System auf einem fix geregelten Provisionssystem?
 12. Inwieweit konnten Sie sich an allenfalls geänderte Marktverhältnisse anpassen?
 Wenn ja, wann und in welcher Weise haben Sie dies getan?
 13. Selbst wenn man 2008 von dem erklärten Ergebnis die darin enthaltenen, in der Berufungsvorentscheidung gewährten nachträglichen Betriebsausgaben für die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 1.852,09 in Abzug bringt, verbliebe aus der Tätigkeit als Warenrepräsentantin für 2008 ein Verlust von € 2.477,47.
 14. Wie bereits vom Finanzamt in seinem Vorlagebericht festgehalten, sind die von Ihnen für 2009 und 2010 vorgelegten (voraussichtlichen) Ergebnisse und ihre Teilpositionen jedenfalls insofern nicht realistisch, als dass Reiseaufwendungen sowie der Wareneinsatz fehlen und im Übrigen nur sehr geringe Betriebsausgaben angesetzt wurden. Dass tatsächlich keine Reisespesen und diverse Betriebsausgaben angefallen sein werden, ist nicht als realistisch anzusehen. Bei Ansatz der Betriebsausgaben für 2009 und 2010 in Höhe jener der Vorjahre lässt sich die Erzielbarkeit eines Gesamtgewinnes nicht ersehen.
 15. Die von Ihnen für 2010 bekannt gegebenen Einnahmen sind nicht nachvollziehbar.
 Wie hoch waren die Einnahmen 2010 tatsächlich?"

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch die Einsichtnahme in die Veranlagungsakten, den im Zuge der Veranlagung geführten Schriftwechsel zwischen der Bw. und dem Finanzamt sowie in die von der Bw. vorgelegten Unterlagen.

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:

Die Bw. gab im September 2006 ihr Geschäft auf. Ebenfalls 2006 begann sie mit der Tätigkeit als Warenrepräsentantin. Des Weiteren bewarb sie sich beim Landesschulrat als Lehrerin und bekam vertretungsweise eine volle Lehrverpflichtung (Angaben der Bw. in der Berufung). Aus der Warenrepräsentation erwirtschaftete die Bw. in den Jahren 2006 bis 2008 ausschließlich Verluste (Steuererklärungen). Die Bw. hat keine Unterlagen über ihr Vertragsverhältnis hinsichtlich der Warenrepräsentation beigebracht. Sie hat keine Beträge für die weiteren

Betriebsausgaben für 2009 und 2010, wie etwa Reisekosten oder Wareneinsatz, etc., bekannt gegeben. Eine Kriterienprüfung in einer von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung ihrer Tätigkeit als Warenrepräsentantin hat die Bw. nicht durchgeführt. Ebenso wenig hat sie die Art und Weise ihres Tätigwerdens näher geschildert und Angaben zum (Anwerben ihres) Kundenstock(s) sowie zu den Ursachen der Verluste und ihrer Entwicklung gemacht (unbeantworteter Vorhalt des UFS).

An GSVG-Beiträgen hat die Bw. im Jahr 2007 € € 715,31 bezahlt (unbeanstandet gebliebene Feststellungen des Finanzamtes).

Rechtliche Beurteilung:

1. Tätigkeit als Warenrepräsentantin:

Strittig ist die Beurteilung der Tätigkeit der Bw. als Warenrepräsentantin oder sogenannte „Privatgeschäftevermittlerin“ in den Jahren 2007 und 2008. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 26. 4. 2000, 96/14/0095, ausgesprochen, dass die Tätigkeit als Privatgeschäftevermittler eine erwerbswirtschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO und keine typischerweise in der Lebensführung begründete Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO darstellt.

Einkünfte liegen gemäß **§ 1 Abs. 1 LVO** bei einer Betätigung (einer Tätigkeit, einem Rechtsverhältnis) vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. ...

Fallen bei einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß **§ 2 Abs. 1 LVO** das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z. B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). ... Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum iSd ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß **§ 3 Abs. 1 LVO** der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen.

Die LVO stellt das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung, weshalb im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen ist (vgl. VwGH vom 23. 2. 2005, 2002/14/0024, und vom 28. 2. 2002, 96/15/0219).

Im Erkenntnis vom 22. 2. 2000, 96/14/0038, hat der VwGH die Auffassung vertreten, dass bei keinem Gebietsschutz genießenden und im Schneeballsystem Subvertreter werbenden Privatgeschäftvermittlern, die Schulungen sowie Vorführmaterial auf eigene Kosten erwerben und überdies hohe Reiseaufwendungen tätigen müssen, schon systembedingt im Sinn des § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Die Bw. hat in den Jahren 2006 bis 2008 aus ihrer gewerblichen Tätigkeit Verluste erwirtschaftet. Was die bekannt gegebenen (prognostizierten) Ergebnisse für 2009 und einiger Monate des Jahres 2010 anlangt, so ist dem Finanzamt beizupflichten, dass die Bw. maßgebliche Betriebsausgaben, wie etwa Reisespesen und Wareneinsatz, außer Acht gelassen hat. Unter Zugrundelegung realistischer Verhältnisse und damit ua. der oben angeführten Teilpositionen als Betriebsausgaben ist jedoch der Schluss naheliegend, dass in diesen Jahren wiederum tatsächlich Verluste erwirtschaftet wurden; üblicherweise fallen bei Betätigungen im

Zusammenhang mit Warenrepräsentationen allein schon (relativ hohe) Aufwendungen für Fahrtkosten an, es kann allenfalls auch die Abnahme bestimmter (Muster)produkte erforderlich sein. Die Bw. hat den Vorhalt des UFS unbeantwortet gelassen. Mangels Angaben zur Art und Weise der von ihr betriebenen Tätigkeit ist für den UFS nicht nachvollziehbar, auf welchem Weg sie die von ihr behauptete Erzielung eines Gesamtüberschusses zu erreichen beabsichtigte, welche vertraglichen Rechte und Pflichten sie hatte, des Weiteren, wie sie Ihre Tätigkeit in Hinblick auf das Anwerben von Kunden, etc., gestaltete. Es wäre an der Bw. gelegen, in einer von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung die für die Entscheidung maßgeblichen Angaben zu machen.

Für den UFS sind jedenfalls drei „gesicherte“ Verlustjahre von 2006 bis 2008 vorhanden. Die bekannt gegebenen Zahlen für 2009 und 2010 sprechen mangels realistischer Ansätze einzelner Teilpositionen nicht dafür, dass die Bw. tatsächlich einen Gewinn erwirtschaftet hätte. Die Bw. hat in keiner Weise dargetan, dass bzw. wie sie trotz ihrer hauptberuflichen Lehrverpflichtung die Tätigkeit als Warenrepräsentantin „zielstrebig verfolgte“ und dass die Verluste der Anfangsjahre nur durch die spärlichen Einnahmen und die für die Einarbeitung erforderlichen Kosten verursacht worden wären. Es sind auch keine Maßnahmen oder sonstige Anhaltspunkte erkennbar, die den UFS zu der von der Bw. behaupteten Gewinnerzielungsabsicht hätten kommen lassen.

In dem von der Bw. gewählten Unternehmen ist in der Regel das Anwerben von Kunden, dies häufig verbunden mit hohen Reisekosten, sowie die Abnahmeverpflichtung für diverse Muster gefordert, im Regelfall werden fixe Provisionen bezahlt und müssen die Mitarbeiter neue Subvertreter anwerben, die aber wiederum eine Konkurrenz darstellen. Zumal die Bw. keinerlei in eine positive Richtung gehenden konkreten und nachvollziehbaren Angaben machte, sie auch nicht behauptete, die Tätigkeit – allenfalls zu Lasten ihrer nichtselbständigen Tätigkeit - in einem größeren Umfang betreiben zu wollen, sind keine Aspekte für die von der Bw. bloß behaupteten Zielstrebigkeit zu erblicken.

Wenngleich die Bw. die Tätigkeit bis dato noch aufrecht meldet hat, ist beim vorliegenden Sachverhalt vielmehr der Schluss naheliegend, dass die Bw. die Tätigkeit noch vor Erzielen eines Gesamtüberschusses beenden wird. Hätten sich die Verhältnisse tatsächlich in der von der Bw. behaupteten Art und Weise entwickelt, wäre es wohl in ihrem Interesse gelegen, entsprechende Angaben zu machen und diese durch Unterlagen zu dokumentieren.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

2. Nachträgliche Betriebsausgaben 2007:

Bezüglich der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 gewährten nachträglichen Betriebsausgaben für GSVG-Beiträge in der einvernehmlich festgelegten Höhe von € 715,31 besteht seitens des UFS kein Einwand, sodass in diesem Punkt dem Begehrten der Bw. in der abschließenden Entscheidung Rechnung zu tragen ist.

Die sich aufgrund der vorliegenden Entscheidung ergebende Berechnung der Steuerfestsetzung betreffend Einkommensteuer 2007 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 sind die zu berücksichtigenden nachträglichen Betriebsausgaben für GSVG-Beiträge bereits in Ansatz gebracht. Die Bw. hat diesbezüglich in der Berufung keine Einwendungen geäußert.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 teilweise Folge zu geben und die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 als unbegründet abzuweisen ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. März 2012